GRAND-DUCHE DE LUXEMBOURG

COUR ADMINISTRATIVE

Numéro du rôle : 35872C
Inscrit le 17 février 2015

-

Audience publique du 7 juillet 2015

Appel formé par
Madame ... ... et consorts, …,
contre
un jugement du tribunal administratif du 7 janvier 2015 (n° 33609 du rôle)
dans un litige les opposant à
une décision du directeur de l'administration des Contributions directes
en matière d'impôt sur le revenu

-

Vu l'acte d'appel, inscrit sous le numéro 35872C du rôle, déposé au greffe de la Cour administrative le 17 février 2015 par Maître Christian ROLLMANN, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de Mesdames ... ..., demeurant à L-…, ..., demeurant à L-…, ..., demeurant à L-…, et ... ..., demeurant à L-…, agissant toutes en leur qualité d'héritières réservataires dans la succession de feu leur mère, Madame ..., dite ..., ..., dirigé contre un jugement rendu par le tribunal administratif du Grand-Duché de Luxembourg le 7 janvier 2015, les ayant déboutées de leur recours tendant principalement à la réformation et subsidiairement à l'annulation de la décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 9 août 2013 (n° C 18555a du rôle) ayant déclaré non fondée leur réclamation dirigée à l'encontre du bulletin de l'impôt sur le revenu de l'année 2011 émis le 20 mars 2013 ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe de la Cour administrative le 13 mars 2015 ;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe de la Cour administrative le 13 avril 2015 par Maître Christian ROLLMANN pour compte de Madame ... ... et consorts ;

Vu le mémoire en duplique du délégué du gouvernement déposé au greffe de la Cour administrative le 11 mai 2015 ;

Vu les pièces versées en cause et notamment le jugement entrepris ;

Le rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Maître Christian ROLLMANN et Madame le délégué du gouvernement Betty SANDT en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 21 mai 2015.

-

Le 20 mars 2013, le bureau d'imposition de …, section des personnes physiques, du service d'imposition de l'administration des Contributions directes émit à charge de feu Madame ... ... un bulletin de l'impôt sur le revenu de l'année 2011.

Mesdames ..., ..., ... et ... ..., ci-après les « *consorts* ... », firent introduire en date du 16 avril 2013, en leur qualité d'héritières dans la succession de feu leur mère, Madame ... ..., une réclamation auprès du directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après désigné par le « *directeur* », à l'encontre dudit bulletin de l'impôt sur le revenu de l'année 2011.

Par décision du 9 août 2013 (n° C 18555a du rôle), le directeur confirma le bulletin de l'impôt sur le revenu de l'année 2011 et rejeta la prédite réclamation comme non fondée pour les motifs suivants :

« *Vu la requête introduite le 16 avril 2013 par les dames ... ..., demeurant à L-…, ..., demeurant à L-…, … ..., demeurant à L-… et ... ..., demeurant à L-…, prises en leur qualité d'héritières dans la succession de feu la dame … ...-..., ayant demeuré à L-…, pour réclamer contre le bulletin de l'impôt sur le revenu de l'année 2011, émis le 20 mars 2013 ;*

Vu le dossier fiscal ;

Vu les §§ 228 et 301 de la loi générale des impôts (AO) ;

Considérant que la réclamation a été introduite par qui de droit (§ 238 AO), dans les forme (§ 249 AO) et délai (§ 245 AO) de la loi, qu'elle est partant recevable ;

Considérant que la présente décision directoriale remplace la décision directoriale sur réclamation du 22 juillet 2013 portée au rôle sous le n° C18555 ;

Considérant que les réclamants font grief au bureau d'imposition d'avoir appliqué « sur le revenu provenant de la vente d'un terrain en 2011 (…) le taux de spéculation, soit 39% », alors que « la vente de ce terrain ne tombe pas sous cette catégorie d'impôts » ;

Considérant qu'en vertu du § 243 AO, une réclamation régulièrement introduite déclenche d'office un réexamen intégral de la cause, sans égard aux conclusions et moyens du requérant, la loi d'impôt étant d'ordre public ;

qu'à cet égard le contrôle de la légalité externe de l'acte doit précéder celui du bien-fondé ;

qu'en l'espèce la forme suivie par le bureau d'imposition ne prête pas à critique ;

En fait

Considérant que « vers l'an 2000 notre famille était contactée par l'Etat afin de vendre plusieurs terrains en vue de la construction de la route du Nord » ; qu' « afin de pouvoir conserver néanmoins encore du terrain un échange a eu lieu et notre mère (i.e. la dame … ...-...) a reçu le terrain dont question en échange de terrains avoisinant directement celui-ci, depuis longtemps propriété de famille » ; que par la suite « un compromis d'échange a été dressé en 2002 », tandis que « la vente du terrain » n'a eu lieu qu' « en 2011, c'est-à-dire presque dix ans plus tard » ; que « nous sommes donc d'avis qu'il n'y a pas lieu d'appliquer sur cette vente le taux de spéculation pour les motifs énoncés :

- *En 2002 notre mère a été obligée soit de vendre, soit d'échanger ses terrains en vue de la construction de la route du Nord, sinon l'Etat aurait procédé à l'expropriation de (sic) terrains en question*

- *Les terrains échangés étaient depuis longtemps la propriété de notre famille, c'est-à-dire bien avant 2002*

- *Le compromis d'échange fut dressé en 2002*

- *L'acte dressé par l'Administration de l'Enregistrement fut dressé uniquement en 2010. Ce long délai entre le compromis et l'acte n'était nullement le désir de notre famille mais est dû à l'Etat. » ;*

<u>En droit</u>

Considérant que le bureau d'imposition a qualifié l'opération de cession des terrains qui s'est déroulée au cours de l'année 2011, en appliquant les dispositions de l'article 99bis de la loi concernant l'impôt sur le revenu (L.I.R.), de bénéfice résultant d'une opération de spéculation, imposable au taux normal du barème ; que sont imposables dans la catégorie des revenus nets divers, en vertu de l'alinéa 1er numéro 1, lettre a) de l'article 99bis L.I.R., les réalisations de biens récemment acquis à titre onéreux ;

que sont censés récemment acquis les biens dont l'intervalle entre l'acquisition ou la constitution et la réalisation ne dépasse pas deux ans en ce qui concerne les immeubles ;

Considérant qu'inversement, est imposable conformément aux dispositions de l'article 99ter L.I.R. le revenu provenant de l'aliénation à titre onéreux, plus de deux ans après leur acquisition ou leur constitution, d'immeubles qui ne dépendent ni de l'actif net investi d'une entreprise ni de l'actif net servant à l'exercice d'une profession libérale ; qu'afin de savoir si c'est à juste titre que le bureau d'imposition a qualifié l'opération réalisée de bénéfice de spéculation au sens de l'article 99bis L.I.R., il importe d'analyser ces différentes étapes graduellement et à la lumière de toutes les modalités et dispositions fiscales y intervenant ;

Considérant qu'à ce titre, il convient tout d'abord de décider de l'interprétation fiscale (entre autres : du prix de revient et de la date d'acquisition des terrains) de la première étape de cession voire de remembrement qui s'est produite en 2002 (compromis d'échange), respectivement en 2010 (acte d'échange) ;

qu'en matière fiscale, un compromis n'est, à lui seul, jamais suffisant à créer une nouvelle situation de droit en ce qui concerne le droit réel portant sur un bien immobilier ; que tel n'est le cas que lorsqu'il y a signature d'un acte authentique (en l'espèce l'acte administratif dressé au cours de l'année 2010) ; que la base légale en constitue le paragraphe 8bis de la loi concernant l'évaluation des biens et valeurs (BewG), retenant

notamment que la date du transfert à titre onéreux d'un droit réel portant sur un bien immobilier est la date de l'acte notarié ou la date du jugement en tenant lieu ou la date de l'acte administratif en tenant lieu, tel en l'espèce ;

que parallèlement, la loi du 22 octobre 2008 portant promotion de l'habitat et création d'un pacte logement avec les communes dispose que « les bénéfices de spéculation au sens de l'article 99bis et les revenus au sens de l'article 99ter de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu, sont exemptés de l'impôt sur le revenu s'ils sont réalisés par des personnes physiques respectivement sur des biens immobiliers aliénés à l'Etat, aux communes et aux syndicats de communes, à l'exception des terrains aliénés dans le cadre des dispositions du titre 2 de la présente loi » (i.e. à l'exception des terrains soumis au droit de préemption tel qu'il est défini par le dit titre 2 de la loi du 22 octobre 2008) ;

Considérant qu'un de ces cas dont mention à l'alinéa précédent, constitue celui d'un échange en vertu d'un acte administratif de terrains détenus par une personne physique dans le cadre de son patrimoine familial (N.B. sont seulement visés les terrains d'un patrimoine familial, à l'exception de ceux faisant partie d'un patrimoine d'exploitation) contre des terrains ou immeubles constituant la propriété de l'Etat, sans que ce dernier ne détienne d'ailleurs un droit de préemption sur les terrains qu'il acquiert au travers de l'échange ; qu'il s'agit exactement de cette situation qui s'est produite pour ce qui est des terrains échangés par la mère des réclamantes ; que l'article 29 de la prédite loi du 22 octobre 2008 sort ainsi pleinement ses effets, de sorte que c'est à bon droit que le bureau d'imposition a exonéré d'impôts l'opération d'échange qui s'est produite au cours de l'année d'imposition 2010 ;

Considérant qu'il découle de l'ensemble des appréciations et décèlements qui précèdent que l'opération de remembrement, originaire d'un compromis signé par l'ensemble des intéressés au cours de l'année 2002, et réalisée finalement en 2010 au travers d'un acte d'échange au sein de l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines, est à qualifier, à l'instar du bureau d'imposition, d'opération d'échange donnant lieu, le cas échéant, à l'imposition de l'ensemble des plus-values inhérentes aux immeubles échangés, sauf, qu'en l'espèce, eu égard au fait qu'il s'agit de l'Etat qui est l'acquéreur des terrains donnés en échange, la plus-value reste, conformément à l'article 29 de la loi du 22 octobre 2008, exempte d'impôt, cette opération gardant tout de même sa nature d'un acte à titre onéreux ; que, corrélativement, le revenu réalisé au titre de l'année litigieuse moyennant aliénation à une partie tierce des labours reçus en contrepartie des terrains cédés, rentre dans les dispositions de l'article 99bis L.I.R. avec toutes les conséquences fiscales y relatives ; qu'il importe dès lors d'en déterminer le prix d'acquisition à mettre en compte à des fins de calcul de la plus-value dégagée ;

Considérant que l'article 102 L.I.R., fixant les règles à observer pour la détermination des revenus rentrant dans les prévisions des articles 99bis à 101 L.I.R., dispose en son alinéa 1a que l'échange de biens est à considérer comme cession à titre onéreux du bien donné en échange, suivie de l'acquisition à titre onéreux du bien reçu en échange, le prix de réalisation du bien donné en échange correspondant à sa valeur estimée de réalisation ; qu'en l'espèce le prix d'acquisition (i.e. la valeur estimée de réalisation des terrains donnés en échange telle qu'elle fut retenue à l'endroit de l'acte d'échange en 2010) des terrains aliénés à admettre à des fins de détermination de la plus-value au sens de l'article 99bis L.I.R., réalisée au titre de l'année litigieuse, se chiffre, d'après l'acte d'échange dressé en date du 8 mars 2010 par l'Administration de l'Enregistrement et des

Domaines, à x euros ; que la plus-value à imposer d'après le taux normal du barème sous la catégorie des revenus nets divers s'élève partant à (y – x i.e.) z euros ;

Considérant que pour le surplus, l'imposition est conforme à la loi et aux faits de la cause et n'est d'ailleurs pas autrement contestée ;

Considérant que le détail du redressement de l'impôt sur le revenu des personnes physiques de l'année 2011 fait l'objet de l'annexe qui fait partie intégrante de la présente décision ; (…) ».

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif en date du 11 novembre 2013 et redressée en date du 14 novembre 2013, les consorts ... firent introduire un recours tendant principalement à la réformation et subsidiairement à l'annulation de la décision directoriale précitée.

Dans son jugement du 7 janvier 2015, le tribunal administratif déclara le recours en réformation dirigé à l'encontre de la décision directoriale recevable, au fond, le déclara non justifié et en débouta les demanderesses, dit qu'il n'y avait pas lieu de statuer sur le recours subsidiaire en annulation et condamna les demanderesses aux frais.

Par requête déposée au greffe de la Cour administrative le 17 février 2015, les consorts ... ont fait régulièrement relever appel de ce jugement du 7 janvier 2015.

Les appelantes expliquent qu'ayant été approchée dès l'année 2000 par les services étatiques, Madame ... aurait signé en date du 17 juillet 2002 avec le comité d'acquisition du Fonds des Routes un compromis d'échange portant sur plusieurs labours, prés et broussailles et ce conformément à la loi modifiée du 16 août 1967 ayant pour objet la création d'une grande voirie de communication et d'un fonds des routes, ci-après la « *loi du 16 août 1967* », et au règlement grand-ducal du 14 juillet 1971 concernant l'institution et le fonctionnement du comité d'acquisition prévu par l'article 13 de la loi du 16 août 1967 ayant pour objet la création d'une grande voirie de communication et d'un fonds des routes, ci-après le « *règlement grand-ducal du 14 juillet 1971* ». A travers ce compromis, les parties auraient convenu non seulement des objets et du prix des terrains respectivement cédés par Madame ... et l'Etat mais également de la soulte en faveur de Madame ..., le même compromis ayant encore précisé que l'échange aurait lieu dans l'intérêt de la construction de la « *route du Nord* ». Les consorts ... précisent que ce même compromis énonce que ladite convention ne deviendrait définitive qu'après avoir été dûment approuvée par le ministre des Travaux publics et le ministre du Trésor et du Budget, le président du comité d'acquisition ayant apposé sa signature sur le compromis le 5 septembre 2002, les ministres concernés y ayant, quant à eux, apposé leur signature en dates respectives des 6 et 12 septembre 2002. L'administration de l'Enregistrement et des Domaines aurait fidèlement formalisé l'échange par un acte d'échange signé le 26 janvier 2010, approuvé le 10 février 2010 par le ministre des Finances et le 23 février 2010 par le ministre du Développement durable et des Infrastructures et déposé aux fins d'enregistrement le 8 mars 2010. Ainsi, les prix appliqués à l'unité de mesure de surface des biens ayant appartenu à Madame ... dans le cadre du compromis d'échange du 17 juillet 2002 auraient été de ... euros pour l'are de prés, de … euros pour l'are de terre labourable et de … euros pour l'are de terre labourable et de broussailles, tandis que les prix à l'unité de mesure de surface des biens ayant appartenu à l'Etat aurait été de … euros pour l'are de terre labourable. L'acte d'échange du 26 janvier 2010 aurait appliqué les mêmes prix à l'are exprimés en euros que ceux figurant dans le compromis du 17 juillet 2002 et les variations entre lesdits compromis et acte d'échange porteraient seulement sur les numéros cadastraux et surfaces en ares, mais non sur les prix à l'are.

Suivant acte notarié du 27 avril 2011, Madame ... ... aurait vendu les labours reçus en échange de la part de l'Etat, suite à quoi le bureau d'imposition de Mersch aurait imposé la plus-value immobilière inhérente à cette vente au taux progressif en retenant une plus-value de spéculation au vu du bref délai s'étant écoulé entre l'acte du 26 janvier 2010 et la vente du 27 avril 2011. Le bureau d'imposition aurait ainsi fait application du § 8*bis* de la loi d'évaluation du 16 octobre 1934, dite « *Bewertungsgesetz* » (BewG), pour fixer la date du transfert de propriété du chef de l'opération d'échange convenue le 17 juillet 2002 à la date de l'acte administratif y relatif, à savoir celle de l'acte dressé par les soins de l'administration de l'Enregistrement et des Domaines le 26 janvier 2010, enregistré le 8 mars 2010.

Elles font valoir que conformément au § 3 (1) de la loi d'adaptation fiscale du 16 octobre 1934, dite « *Steueranpassungsgesetz* » (StAnpG), le fait générateur de l'impôt donnerait naissance à la dette d'impôt et que par rapport à des opérations d'échange, l'article 22 (5) de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu, en abrégé « *LIR* », poserait le principe que l'échange s'analyserait en une vente suivie d'un achat, de manière que ce serait la réalisation du transfert du droit de propriété sur le bien échangé qui déclencherait l'imposabilité, les appelantes se référant pour le surplus à une Etude fiscale (n°s 116-119, p. 46) pour considérer que le transfert du droit de propriété pourrait résulter d'un compromis de vente dont la date se substituerait à celle de l'acte notarié.

Elles exposent que, contrairement au droit français, la notion du contrat administratif serait inconnue en droit luxembourgeois et qu'en conséquence, l'Etat ne bénéficierait pas de prérogatives exorbitantes du droit commun en matière de consentement dans les ventes immobilières, mais qu'il serait soumis, à l'instar des personnes privées, aux règles du Code civil. Ainsi, une promesse synallagmatique de vente vaudrait vente lorsque l'objet et le prix y sont déterminés et le retrait d'une partie n'ouvrirait, dans la plupart des cas, qu'un droit de créance à l'autre partie déçue, cas qui aurait pu se présenter en cas de refus d'approbation du compromis d'échange du 17 juillet 2002 par la hiérarchie étatique. Les appelantes soutiennent que les termes du consentement sur l'objet et sur le prix, en ce que leur mère aurait promis de vendre tel objet immobilier à tel prix et que les représentants du comité d'acquisition de l'Etat ont acté cette offre, n'auraient plus changé entre parties depuis le compromis du 17 juillet 2002 en raison des approbations ministérielles des 6 et 12 septembre 2002 et qu'un éventuel refus d'approbation auraient déçu la promesse de vente du 17 juillet 2002 et non pas une promesse du 6 ou 12 septembre 2002 qui n'existerait pas.

Concernant la nécessité de l'approbation du compromis du 17 juillet 2002, les appelantes, par référence à un arrêt de la Cour supérieure de Justice du 2 octobre 1931 (Pas. 12, 290), considèrent qu'une réserve d'approbation ultérieure par l'autorité n'aurait pour effet de conférer à l'acte la nature d'un projet de contrat et d'ériger l'approbation en consentement de la partie que dans l'hypothèse où l'autorité en charge d'approuver les négociations aurait le plein pouvoir de changer les conditions du marché précédemment négocié et qu'en l'absence de ce pouvoir, l'approbation n'entraînerait aucun consentement nouveau à d'autres termes de la convention. Elles se prévalent dans ce cadre de l'article 4 du règlement grand-ducal du 14 juillet 1971, au vœu duquel seuls les membres du Comité d'acquisition auraient la compétence pour déterminer les objets à acquérir par l'Etat et leurs prix, entraînant que ces derniers auraient été définitivement fixés dès le 17 juillet 2002.

Les appelantes concluent que le jugement entrepris, en refusant le bénéfice de la date du 17 juillet 2002 comme étant celle du transfert de propriété tout en acceptant que le prix d'acquisition retenu pour le calcul du bénéfice de spéculation était celui du 17 juillet 2002 repris dans l'acte du 26 janvier 2010 par rapport au prix de cession au 27 avril 2011, aurait

considéré comme légale l'imposition d'une plus-value de spéculation sur une différence de prix de marché de presque 9 ans, alors même que l'article 99*bis* LIR limiterait les plus-values de spéculation à des différences de prix entre le moment de l'acquisition et celui de la cession à 2 ans au maximum en matière immobilière. Après avoir rappelé que le droit fiscal ne s'arrêterait pas aux formalités contractuelles et aux publicités foncières et s'orienterait d'après le fond des affaires, les §§ 2 et 6 StAnpG étant l'expression de cette conception, les appelantes estiment que dans le cadre d'un examen objectif du cas d'imposition litigieux, il ne saurait être valablement retenu que le prix de vente de y euros au 27 avril 2011 équivalant au quadruple du prix d'acquisition de x euros au 8 mars 2010 correspondrait à une plus-value réalisée endéans un laps de temps de treize mois par une dame âgée et qu'il faudrait reconnaître au niveau fiscal la réalité découlant de la constance des prix à l'are étant restés constants pendant les quatre-vingt-dix mois ayant précédé les treize mois en question. Les appelantes en déduisent que l'imposition litigieuse ne serait pas conforme à la volonté de la loi fiscale et que la plus-value en cause devrait être qualifiée comme plus-value à long terme imposable au semi-taux global.

Le délégué du gouvernement rappelle que le bureau d'imposition a procédé à l'imposition de la plus-value dégagée par l'opération de cession du 27 avril 2011 conformément à l'article 99*bis* LIR, l'acquisition du terrain en question ayant eu lieu suivant l'acte d'échange du 26 janvier 2010 devenu définitif le 23 février 2010 après avoir été approuvé par les autorités compétentes. Il estime que ce serait sur base d'un raisonnement erroné que les appelantes font valoir que le compromis signé le 17 juillet 2002 devrait être pris en compte pour déterminer la date d'acquisition du terrain vendu le 27 avril 2011. Il considère qu'il importerait de considérer et d'analyser graduellement les différentes étapes intervenues en l'espèce.

Ainsi, la première étape consisterait en un échange de terrains entre l'Etat et Madame ..., tandis que la seconde étape consisterait en une vente entre Madame ... et une partie tierce.

Relativement à la première étape de l'échange entre l'Etat et Madame ..., le délégué du gouvernement souligne qu'un compromis de vente ne serait à lui seul jamais suffisant pour créer une nouvelle situation de droit en ce qui concerne un droit réel portant sur un bien immobilier et qu'une telle situation ne pouvait être créée que par la signature d'un acte authentique, conformément au § 8*bis* BewG, de manière que ce serait à tort que les appelantes entendraient voir écarter l'application de cette disposition en se fondant sur le fait que le compromis d'échange entre l'Etat et Madame ... aurait été signé le 17 juillet 2002. Le délégué du gouvernement se prévaut de la disposition de l'article 15 de la loi du 30 juillet 2002 déterminant différentes mesures fiscales destinées à encourager la mise sur le marché et l'acquisition de terrains à bâtir et d'immeubles d'habitation, et portant modification: 1. de la loi modifiée du 29 mai 1906 sur les habitations à bon marché; 2. de la loi modifiée du 16 octobre 1934 concernant l'évaluation des biens et valeurs; 3. de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu: 4. de la loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée; 5. de la loi du 6 décembre 1990 portant réforme de certaines dispositions en matière des impôts directs et indirects, ci-après la « *loi du 30 juillet 2002* », qui rendrait le § 8*bis* BewG applicable à tous les transferts à titre onéreux de droits réels immobiliers opérés à partir de l'entrée en vigueur de cette loi, de manière que ce serait seul l'acte administratif dressé au cours de l'année 2010 qui aurait pu opérer le transfert des droits réels immobiliers en l'espèce.

Le représentant étatique réfute l'argumentation des appelantes fondée sur le fait que le compromis du 17 juillet 2002 aurait en réalité fixé définitivement l'accord des parties et qu'il faudrait retenir cette date comme étant celle du transfert de droits réels entre l'Etat et

Madame .... Le délégué du gouvernement se prévaut à cet escient des dispositions du règlement grand-ducal du 14 juillet 1971, dont l'article 2 soumettrait toute acquisition à l'approbation conjointe du ministre des Finances et du ministre des Travaux publics et que ce serait cette double approbation qui rendrait le compromis définitif, le compromis litigieux en l'espèce n'étant ainsi devenu définitif qu'en date du 12 septembre 2002, date de son approbation par le ministre des Travaux publics. Il relève également que le compromis du 17 juillet 2002 stipulerait lui-même qu'il ne deviendrait définitif qu'après avoir été approuvé par les deux ministres mentionnés à l'article 2 du règlement grand-ducal du 14 juillet 1971, cette stipulation devant ainsi être qualifiée de condition essentielle pour la validité du compromis signé entre parties.

En ce qui concerne l'argumentation des appelantes suivant laquelle la promesse de vente vaudrait vente lorsqu'il y aurait consentement réciproque des parties sur la chose et sur le prix, par référence à l'article 1589 du Code civil, le délégué du gouvernement estime qu'elle serait également erronée dans la mesure où les parties à une promesse de vente pourraient convenir d'étendre la liste des éléments essentiels. Or, dans le cadre sous examen, l'élément essentiel supplémentaire serait imposé par le règlement grand-ducal du 14 juillet 1971 en ce que la promesse d'échange de terrains en question ne serait formée qu'après l'approbation conjointe des deux ministres compétents, entraînant qu'en l'espèce les signataires du compromis du 17 juillet 2002 ont stipulé de manière expresse cette condition essentielle supplémentaire et que le compromis ne serait devenu définitif qu'après l'obtention des approbations ministérielles requises. Ainsi, en tenant compte de cette condition essentielle supplémentaire, seule la date du 12 septembre 2002 pourrait être prise en compte en ce qui concerne ce compromis et dans la mesure où cette date serait postérieure à celle du 5 août 2002, date d'entrée en vigueur de l'article 15 de la loi du 30 juillet 2002, la disposition spécifique du § 8*bis* BewG trouverait déjà application en ce qui concerne la fixation de la date d'acquisition du terrain reçu par Madame ... dans le cadre de l'opération d'échange en cause avec l'Etat. Le délégué du gouvernement ajoute, par rapport à l'argumentation fondée sur un extrait de doctrine, que même en admettant qu'un compromis de vente puisse valoir vente, il faudrait néanmoins tenir compte des conditions essentielles supplémentaires insérées dans un compromis donné par les parties et, plus particulièrement en l'espèce, de la clause supplémentaire insérée dans le compromis du 17 juillet 2002 relativement à la nécessité de sa double approbation ministérielle. A titre accessoire, le délégué du gouvernement fait valoir que même si la clause particulière relative à la double approbation ministérielle devait être analysée non pas comme condition supplémentaire essentielle mais comme condition suspensive au sens du § 4 BewG, cette dernière disposition poserait le principe que, par dérogation aux dispositions de l'article 1188 du Code civil prévoyant que les conditions suspensives rétroagissent, une acquisition sous condition suspensive aurait lieu pour l'application des dispositions fiscales au moment où la condition se trouve remplie quelle que soit la date de l'acte. Dès lors, également si l'on admettait la qualification de condition suspensive, le compromis du 17 juillet 2002 ne pourrait pas être devenu définitif avant le 12 septembre 2002, date de la dernière approbation ministérielle, conformément au § 4 BewG, de manière que même en vertu d'une telle analyse le paragraphe 8*bis* BewG devrait trouver application en l'espèce.

Dans la suite de ses développements relatifs au fait que ce serait l'acte administratif d'échange du 26 janvier 2010 qui aurait créé une nouvelle situation de droit en ce qui concerne les droits réels portant sur les biens immobiliers visés dans ledit échange, l'Etat estime que l'administration se serait également basée à bon droit, de manière parallèle, sur cette situation en ce qui concerne l'imposition du bénéfice de cession réalisé par Madame ... au titre de cet échange considéré comme ayant eu lieu en l'année 2010. L'administration aurait ainsi appliqué à bon droit la loi du 22 octobre 2008 portant: 1. promotion de l'habitat

et création d'un pacte logement avec les communes, 2. sur le droit d'emphytéose et le droit de superficie, 3. modification a) de la loi modifiée du 16 octobre 1934 concernant l'évaluation des biens et valeurs; b) de la loi modifiée du 1er décembre 1936 sur l'impôt foncier; c) de la loi modifiée du 25 février 1979 concernant l'aide au logement; d) de la loi modifiée du 10 décembre 1998 portant création de l'établissement public dénommé «Fonds d'assainissement de la Cité Syrdall»; e) de la loi modifiée du 30 juillet 2002 déterminant différentes mesures fiscales destinées à encourager la mise sur le marché et l'acquisition de terrains à bâtir et d'immeubles d'habitation; f) de la loi modifiée du 19 juillet 2004 concernant l'aménagement communal et le développement urbain; g) de la loi du 21 septembre 2006 sur le bail à usage d'habitation et modifiant certaines dispositions du Code civil, ci-après désignée par la « *loi du 22 octobre 2008* », qui a introduit une exemption fiscale des bénéfices de spéculation et de cession en cas de cession d'immeubles à l'Etat et admis que la plus-value réalisée à travers l'échange de terrains entre Madame ... et l'Etat serait à imputer à l'année d'imposition 2010 et se trouverait ainsi exonérée de l'impôt sur le revenu. Dans la mesure où une opération d'échange est fiscalement à considérer comme la cession à titre onéreux du bien donné en échange suivie de l'acquisition à titre onéreux du bien reçu en échange, de manière qu'on serait en l'espèce en présence d'une cession à titre onéreux dans le chef de Madame ... concernant les terrains donnés en échange à l'Etat suivie de l'acquisition à titre onéreux du terrain reçu en échange, opération s'étant déroulée suivant l'acte administratif du 26 janvier 2010, l'administration fiscale aurait ainsi appliqué en l'espèce la loi fiscale de manière correcte et cohérente. Le délégué du gouvernement insiste dans ce cadre qu'au vu des dispositions légales applicables, l'opération d'échange entre Madame ... et l'Etat devrait être considérée comme ayant été opérée en l'année 2010 et non pas en l'année 2002, cette fixation de la date de l'opération d'échange en cause ayant notamment emporté en faveur de Madame ... l'application de l'exemption prévue par la loi du 22 octobre 2008.

De manière corrélative, le délégué du gouvernement expose que le revenu réalisé par Madame ... au titre de l'année d'imposition 2011 à travers l'acte notarié du 27 avril 2011 opérant la vente à une partie tierce du terrain reçu de la part de l'Etat suivant l'acte administratif du 26 janvier 2010 en contrepartie des terrains par elle cédés devrait rentrer dans le cadre d'application des dispositions de l'article 99*bis* LIR avec toutes les conséquences fiscales en découlant. Ainsi, le prix d'acquisition à mettre en compte aux fins de calcul de la plus-value réalisée par cette cession en l'année 2011 devrait être dégagé conformément aux dispositions de l'article 102 LIR. En l'espèce, le prix d'acquisition des terrains aliénés en 2011, à prendre en compte à des fins de détermination de la plus-value au sens de l'article 99*bis* LIR, se chiffrerait suivant l'acte d'échange dressé en date du 26 janvier 2010, à x €, de manière que la plus-value à imposer suivant le barème normal de l'impôt sur le revenu s'élèverait à z €.

Sur base de l'ensemble de ces développements, l'Etat conclut partant à la confirmation du jugement entrepris.

Les argumentations déployées par les parties appellent la Cour à vérifier en premier lieu si l'opération d'échange de terrains en cause entre Madame ... et l'Etat tombe *ratione temporis* dans le champ d'application du § 8*bis* BewG. En effet, au vu de la publication de la loi du 30 juillet 2002, ayant porté introduction du § 8*bis* BewG à travers son article 15, dans le Mémorial A du 31 juillet 2002, en l'absence de dispositions spécifiques d'entrée en vigueur, elle est entrée en vigueur le 4 août 2002 tandis que le § 8*bis* BewG s'applique « *à tous les transferts à titre onéreux de droits réels immobiliers opérés à partir de l'entrée en vigueur de la présente loi* ».

Par voie de conséquence, dès lors qu'un tel transfert serait devenu effectif à travers la rencontre valable des consentements sur l'objet et le prix avant la date butoir du 4 août 2002, il ne tomberait pas sous l'égide du § 8*bis* BewG même si l'acte notarié ou administratif y relatif avait été dressé ultérieurement.

Par rapport à un transfert de droits réels impliquant l'Etat en qualité de partie, il est certes vrai, comme les appelantes le soulignent à juste titre, que le droit luxembourgeois ne connaît pas le régime spécifique du contrat administratif, mais il faut néanmoins tenir compte des règles organisationnelles des services étatiques dans la mesure où elles ont une incidence sur l'expression du consentement de l'Etat dans le cadre de la formation d'un contrat civil.

Ainsi, le règlement grand-ducal du 14 juillet 1971 dispose en son article 3, alinéa 1er, que « *le comité a compétence pour toutes acquisitions qui dépassent la valeur de deux cent cinquante mille francs* », tandis que l'article 4 prévoit que « *le comité établit sous réserve d'approbation conjointe du Ministre des finances et du Ministre des travaux publics la valeur des terrains bâtis et non bâtis et négocie avec les propriétaires pour trouver un arrangement raisonnable* ». L'article 5 du même règlement grand-ducal dispose que « *les travaux du comité sont dirigés par un président qui a la qualité de fonctionnaire de l'Etat* ».

Il se dégage de ces dispositions réglementaires que le comité d'acquisition doit être considéré comme ayant la compétence pour l'acquisition de terrains et partant pour exprimer le consentement y relatif de l'Etat, de manière que ledit consentement est valablement exprimé au nom de l'Etat dès lors que le comité a exprimé son accord conformément aux règles de son fonctionnement posées par le règlement grand-ducal du 14 juillet 1971 et que l'intervention des deux ministres visés à l'article 4 a la nature d'une approbation tutélaire qui s'analyse, conformément au droit commun de la tutelle, en une condition suspensive dont la réalisation a un effet rétroactif à la date de l'acte approuvé. Au vu de la disposition de l'article 5 du règlement grand-ducal du 14 juillet 1971, il y a lieu d'admettre que le comité d'acquisition se trouve engagé seulement si l'accord trouvé est signé par son président.

Il s'ensuit qu'en l'espèce, le consentement de l'Etat à l'échange de terrains dans les termes convenus dans le compromis du 17 juillet 2002 ne peut être considéré comme ayant été émis pour compte de l'Etat qu'à la date de la signature dudit compromis par le président du comité d'acquisition, soit à la date du 5 septembre 2002, de manière que le transfert des droits réels définis dans ledit compromis doit être considéré comme ayant eu lieu à cette date alors même que les termes de cet échange ont été fixés le 17 juillet 2002. Les deux approbations ministérielles émises respectivement le 6 et le 12 septembre 2002 rétroagissent partant à la date du 5 septembre 2002.

Par voie de conséquence, le transfert de droits réels convenu entre Madame ... et l'Etat suivant les termes du compromis du 17 juillet 2002 est intervenu après le 4 août 2002, de manière que ce transfert tombe *ratione temporis* dans le champ d'application du § 8*bis* BewG.

Or, cette disposition pose la règle que « *la date du transfert à titre onéreux d'un droit réel portant sur un bien immobilier est la date de l'acte notarié ou la date du jugement en tenant lieu ou la date de l'acte administratif en tenant lieu* » sans limiter dans le temps l'effet de cette règle en ce qui concerne le laps de temps écoulé entre un éventuel compromis signé entre les parties et l'acte notarié ou administratif actant cet accord, de manière que le délai entre la date de la survenance effective de l'accord des volontés et l'acte notarié ou administratif, voire le jugement relatif à un transfert de droits réels ne peut être admis comme affectant l'application de cette disposition. Par voie de conséquence, alors même que

les appelantes épinglent légitimement en l'espèce l'écoulement d'un délai de quelque quatre-vingt-dix mois entre la date du compromis daté du 17 juillet 2002 et celle de l'acte administratif du 26 janvier 2010, il faut partant conclure que même en présence d'un compromis ayant convenu l'échange de terrains en cause entre parties avec effet au 5 septembre 2002, la règle impérative du § 8*bis* BewG emporte que pour les besoins de l'application de l'impôt sur le revenu, la date du transfert de droits réels concernant les terrains obtenus par Madame ... dans le cadre de l'échange de terrains avec l'Etat est la date de l'acte administratif afférent du 26 janvier 2010. Au vu de la cession, par Madame ..., des terrains obtenus dans le cadre de cet échange à un tiers acquéreur suivant acte notarié du 27 avril 2011, le délai de détention desdits terrains à prendre en compte dans le cadre de l'impôt sur le revenu s'étend partant du 26 janvier 2010 au 27 avril 2011, soit une période de quelque quinze mois.

Or, l'article 99*bis* LIR qualifie comme bénéfice de spéculation « *les bénéfices résultant des opérations de spéculation ci-après spécifiées pour autant qu'ils ne sont pas imposables dans une catégorie de revenus visée sub 1 à 7 de l'article 10 :*

1. Les réalisations de biens récemment acquis à titre onéreux. Les biens sont censés récemment acquis lorsque l'intervalle entre l'acquisition ou la constitution et la réalisation ne dépasse pas:

a) deux ans pour les immeubles;

b) six mois pour les autres biens. (...) ».

Au vu du délai de détention des terrains cédés par Madame ... suivant l'acte notarié du 27 avril 2011 de quelque quinze mois tel que ci-avant retenu sur base du § 8*bis* BewG, c'est partant par une juste application de la loi que le bureau d'imposition, le directeur et le tribunal ont successivement qualifié la cession de ces terrains comme un bénéfice de spéculation au sens de l'article 99*bis* LIR.

D'un autre côté, le § 8*bis* BewG ne régit que la question de la date à retenir pour situer dans le temps le transfert de droits réels, mais ne comporte aucune règle relativement à la valeur des biens faisant l'objet de ce transfert à prendre en compte notamment en cas d'écart important entre la date de l'accord sur l'objet et le prix et celle de l'acte notarié ou administratif relatif à ce transfert de droits réels. En outre, l'article 99*bis* LIR s'insère « *dans une classification axée sur la durée de détention du bien aliéné* » et tend à imposer « *les plus-values à court terme* » (cf. projet de loi complétant le régime d'imposition des plus-values réalisées lors de la cession de biens du patrimoine privé et modifiant le système d'imposition des revenus extraordinaires, doc. parl. 2078, commentaire des articles, *ad* art. II), de manière que l'imposition prévue par cette disposition ne saurait porter que sur l'accroissement de la valeur du bien réalisé entre la date admise comme étant celle de l'acquisition et la date de la cession, période qui ne peut être supérieure à deux ans pour les immeubles.

Il s'y ajoute qu'en l'espèce, l'opération de base convenue le 5 septembre 2002 et actée le 26 janvier 2010 consiste non pas en une simple vente de terrains par Madame ... à l'Etat en contrepartie de la perception d'une certaine somme d'argent dont le montant nominal se trouve fixé et dont l'évolution de la valeur économique est seulement fonction du niveau d'inflation ou de déflation, mais en un échange entre des biens non fongibles avec prévision d'une soulte seulement partielle et que les terrains reçus par Madame ... dans le cadre de cet échange constituent des biens qui sont de nature à subir dans le temps des variations de leur valeur exprimée en un certain montant d'argent. En outre, il convient de noter que, comme les appelantes l'indiquent à juste titre, que les prix à l'are des terrains

n'ont point changé entre le compromis du 17 juillet 2002 et l'acte du 26 janvier 2010, que seules les surfaces échangées de part et d'autre et le montant de la soulte ont été légèrement adaptés et que l'acte du 26 janvier 2010 mentionne la date du 1er février 2003 comme étant celle du paiement de l'avance sur la soulte et de l'entrée en jouissance par rapport aux terrains échangés.

Eu égard à l'ensemble de ces éléments particuliers de l'espèce et compte tenu du principe de l'application de la législation fiscale et de l'appréciation des situations imposables d'après la réalité économique, il faut partant conclure que par rapport à un terrain dont le contribuable a eu la jouissance depuis le 1er février 2003 et dont le prix d'acquisition, découlant de l'application de la fiction de l'article 102 (1a) LIR, a été fixé suivant sa valeur au 5 septembre 2002, une application conforme à l'intention du législateur du § 8*bis* BewG et de l'article 99*bis* LIR doit impliquer que la fixation, pour les besoins de l'impôt sur le revenu, de la date du transfert des droits réels relatifs à ce terrain au 26 janvier 2010 par l'effet du § 8*bis* BewG doit emporter la conséquence que la détermination de la plus-value de spéculation censée avoir été réalisée du chef de la cession à un tiers acquéreur suivant l'acte notarié du 27 avril 2011 se résout dans le temps en une durée inférieure à deux ans allant de cette date du transfert des droits réels du 26 janvier 2010 à la date de l'acte notarié de cession du 27 avril 2011 et doit être déterminée sur base de la valeur réelle de ce terrain à la date dudit transfert, soit au 26 janvier 2010. L'augmentation de valeur accrue entre le 5 septembre 2002 et le 26 janvier 2010 ne saurait par contre, pour les mêmes motifs, être qualifiée de bénéfice de spéculation rattachable à la cession à un tiers acquéreur suivant l'acte notarié du 27 avril 2011, mais doit être assimilée à une plus-value immobilière au sens de l'article 99*ter* LIR à rattacher économiquement à l'opération d'échange de terrains entre Madame ... et l'Etat alors même que la date d'acquisition à retenir pour les besoins de l'impôt sur le revenu par l'effet du § 8*bis* BewG se situe à la fin de cette période et elle doit bénéficier, à l'instar de la plus-value inhérente à l'échange à la valeur de cession de c euros dans le chef des terrains cédés par Madame ... à l'Etat, de l'exemption de l'impôt sur le revenu prévue par l'article 29 de la loi du 22 octobre 2008.

En ce qui concerne la détermination de la plus-value de spéculation censée avoir été réalisée du chef de la cession à un tiers acquéreur du terrain visé dans l'acte notarié du 27 avril 2011 sur base de la valeur réelle de ce terrain à la date dudit transfert, soit au 26 janvier 2010, cette dernière est à déterminer en l'espèce, en admettant une évolution constante de la valeur en l'absence de tout élément particulier établi ou avancé en cause qui serait de nature, à compter d'une date précise, à influer plus fondamentalement sur la valeur dudit terrain, tel un reclassement dans le cadre de la réglementation communale en matière d'urbanisme, sur base d'une répartition dans le temps, avec une légère simplification découlant de la prise en compte de mois entiers seulement, de l'augmentation de valeur à hauteur de z euros, telle que retenue dans la décision directoriale du 9 août 2013, entre le 5 septembre 2002 et le 27 avril 2011, soit une période de 103 mois. La plus-value à compter par mois est partant de (z : 103 =) a euros. Il s'ensuit que la plus-value pouvant être retenue pour la période du 26 janvier 2010 au 27 avril 2011, soit une période de 15 mois, au titre de bénéfice de spéculation au sens de l'article 99*bis* LIR du chef de la cession, par Madame ..., à un tiers acquéreur suivant l'acte notarié du 27 avril 2011 du terrain obtenu par elle de la part de l'Etat dans le cadre de l'échange de terrains en question doit être fixée à (a x 15 =) b euros.

Il découle de l'ensemble de ces développements que la cession de terrain réalisée par Madame ... à travers l'acte notarié du 27 avril 2011 ne donne lieu au titre de l'année d'imposition 2011 qu'à un bénéfice de spéculation de b euros et non pas de z euros comme retenu dans la décision directoriale déférée du 9 août 2013.

Par voie de conséquence, l'appel sous examen est justifié et le jugement entrepris encourt la réformation en ce sens que le recours des appelantes est justifié et que le bénéfice de spéculation du chef de cette cession est à fixer, par réformation de la décision directoriale déférée, au montant de b euros.

PAR CES MOTIFS

la Cour administrative, statuant à l'égard de toutes les parties en cause,

reçoit l'appel du 17 février 2015 en la forme,

au fond, le déclare justifié,

partant, par réformation du jugement entrepris du 7 janvier 2015, déclare le recours principal des appelantes en réformation de la décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 9 août 2013 (n° C 18555a du rôle) justifié,

dès lors, réforme ladite décision en ce sens que la cession de terrain réalisée par feu Madame ... ... à travers l'acte notarié du 27 avril 2011 ne donne lieu au titre de l'année d'imposition 2011 qu'à un bénéfice de spéculation de b euros et non pas de z euros comme retenu dans la décision directoriale déférée du 9 août 2013,

renvoie l'affaire devant le directeur pour exécution,

condamne l'Etat aux dépens des deux instances.

Ainsi délibéré et jugé par:

Francis DELAPORTE, vice-président,

Serge SCHROEDER, premier conseiller,

Martine GILLARDIN, conseiller,

et lu à l'audience publique du 7 juillet 2015 au local ordinaire des audiences de la Cour par le vice-président, en présence de la greffière de la Cour Anne-Marie WILTZIUS.

s. WILTZIUS s. DELAPORTE

Reproduction certifiée conforme à l'original

Luxembourg, le 27 mai 2016

Le greffier de la Cour administrative